

翻訳

# 1891 年 6 月 24 日の所得税法の規定による、 建物、機械、事業用什器等の損耗及び鉱山の 鉱物資源の実体消費に対する減価（耗）償却

B. von Wilmowski on Methods of Depreciation Appropriate to Tangible Fixed Assets and Wasting Assets according to the Prussian Income Tax Law of 1891

B. フォン ヴィルモフスキー

川 端 保 至 ・ 黒 田 全 紀 共訳

Kawabata, Yasushi & Kuroda, Masatoshi

原著名：Die Abschreibungen für Abnutzung von Gebäuden, Maschinen, Betriebsgeräthschaften u.s.w. sowie für den Verbrauch der Substanz der Mineralmasse eines Bergwerks nach den Bestimmungen des Einkommensteuer-Gesetzes vom 24. Juni 1891. in: *Verwaltungsarchiv. Zeitschrift für Verwaltungsrecht und Verwaltungsgerichtsbarkeit*, Bd.3, 1895, SS.366–383.

## ABSTRACT

The so-called dynamic accounting theory in *Germany* — first advanced by *Eugen Schmalenbach* in the beginning of the 20th century, and generally accepted there as the prevailing doctrine — views the balance sheet as an aid for determining annual income rather than the value of the assets of an enterprise. In a thesis published as early as in 1895, however, *B. von Wilmowski* concerned himself with depreciation issues in the then *Prussian* Income Tax Law. He contented that fixed asset depreciation did not represent a procedure to allow for its replacement, but a measure to allocate its

acquisition costs to fiscal years so as to be matched against the yearly revenue. Although his arguments were restricted to depreciation matters of fixed assets, he thus anticipated the central aspects of the dynamic accounting theory set forth later by *Schmalenbach*. The article is a Japanese translation of this epoch-making argument.

(原著 366 頁) 建物の損耗に対して建物の所有者が、持続して事業経営の用に供する動産及び不動産の損耗に対して事業の所有主が、鉱物資源埋蔵量 (Mineralmasse) の実体消費に対して鉱山の所有主が、1891 年 6 月 24 日の所得税法 (Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891) の規定に従うと、各自の年度所得総額 (Summe seiner Jahreseinkünfte) から、どれだけの額を控除する権利があるのかという問題は、所得税法が公布されて以来、税額査定当局 (Veranlagungsbehörde) 並びに広範な納税義務者グループの関心を絶えず集めたが、現在までのところ重要なすべての点で満足のいく問題解決が見出されることはなかった。これは極めて難しい問題であり、学問的な論究がぜひとも必要である。

以下では、基準となる法律規定の内容を徹底的に解明し、そこから一定の原則を導き出す試みを行う。この試みは、たとえ納得のいく結果を生まなくとも、今後の、最終的に解決策を生み出す議論にとって示唆を与えるものと思う。

「建物、機械、事業用什器等の損耗に対する規則的な毎年の控除は、(原著 367 頁) それらがすでに事業支出 (Betriebsausgabe) に算入されていないかぎり」所得から控除することができる、という 1891 年 6 月 24 日の所得税法 9 条 I 項 5 号の規定は新しい権利を定めたものではない。それは 1851 年 5 月 1 日の階級税及び階層別所得税の導入に関する法律 (Gesetz, betreffend die Einführung der Klassen- und klassifizierten Einkommensteuer, vom 1. Mai 1851) (法令集 193 頁) の中ではほぼ同じ文言で規定されている。この 1851 年法律は、1873 年 5 月 25 日の法律 (法令集 213 頁) で改正されて拡張されたもので、1891 年 6 月 24 日の

所得税法の施行まで、直接対人税の法についての重要な基礎を形成していた。たとえ 1851 年 5 月 1 日の法律 30 条が、「建物及び什器の毎年の損耗に対する通常の控除」を差し引くことを、一定の所得源泉（商業、営業（Gewerbe）等）だけに対してしか認めていなかったとしても、それでも上記法律は、《1891 年》所得税法 9 条に明文をもって規定されているように、当該控除を一般的にも許すためのものであったという解釈がおそらく可能になる。したがって上述《1891 年所得税法》9 条の命題は 1851 年 5 月 1 日の法律が有効となった時から続いている権利なのである。

この法律命題を設定した外面的理由ははっきりしている。これは、貸借対照表と利益計算書の作成にあたって、事業用の動産と同じように不動産の損耗に合致した価値減少を考慮に入れるという商人の業務執行（Geschäftsführung）の昔からの伝統的な実務に立脚しているものであり、立法の側ではすでに商法典 31 条、もっと特定の形式では 1884 年 7 月 18 日の商法典改正法 185a 条（帝国官報 123 頁）で根拠が認められていた実務に基づいている。これに対し租税立法は、この商人の業務で行われている実務をいったん顧慮したときはいつも、これを首尾一貫して適用して、問題となるすべての所得源泉（建物所有、農業、営業（Gewerbebetriebe））について区別なく、損耗に対する控除を認める必要があったのである。

いまや、商人の実務と上記の法律規定の誕生との間に外面的な関係があることについてははっきりしているけれども、当該法律命題を内面的に認める理由は決して明らかではなく、これら理由についてもまったく異なる見解が出されている。

以下では我々はもっぱら建物の損耗に対する控除をまず取り上げる。これまで広く（原著 368 頁）流布している見解によると、所得から毎年控除される建物損耗割合には、納税義務者にとって、毎年度連続して行っている貯金のための支出という経済的意義があり、その結果建物の使用期間の経過にともなって複利計算で設備資本を補填するか、新建物の建設費用を確保するための新資本を

調達することになるという。この見解はとりわけ所轄官庁が主張している。根拠となっているのは所得税法の公布後に財務大臣が出した命令である。1892年2月3日付の財務大臣命令（直接税の政府告示, 25巻6頁<sup>(1)</sup>）が規定しているのは、損耗割合を測定するには第一に建物の実体価値と全部の使用期間を基準としなければならないこと、その場合いかなる事情があろうとも複利計算をもとにすべきであるということ、そのためたとえば4%の利率を前提とすると建物の推定使用期間と建築価値からの控除割合の関係が次のようになるということである。

50年	の推定使用期間では、	建築価値の	100分の0.63
75年	”	”	100分の0.22
100年	”	”	100分の0.08
150年	”	”	100分の0.01

この結果を一瞥するだけで算定の基礎が正しいのかどうか疑問を抱かせるに十分である。150年の建物使用期間——堅牢な石造り都市住宅の通常の耐用期間を確実に下まわる期間——の場合、損耗割合として建築価値の10,000分の1しか年度収益から控除してはならないというなら、所得税法9条I項5号の規定は無意味、無内容同然であり、これでは法律の意図に合わないことになる。

しかし、上記複利計算に基づいた見解とそれから導出される計算方法に対する反論として出てくるのは、とりわけ、この見解が、単に虚構されたにすぎない支出を実際の支出と同一視して控除できると宣言する点で擬制に基づいており、（原著369頁）同時に実際の事実を正しく取り扱うものではない、という疑念である。1892年2月13日に行われた下院の審議では所得税法施行の実務に関するいろいろな点が議論された。そのとき、ある議員は、1892年2月3日の命令が示している計算の前提は、たとえば、毎年の支出額と複利計算で運用した利息によって新築基金の積み立てができるような新築保険機関（Neubauversicherungsanstalt）がある場合に妥当するにすぎないと強調したが、

（1）1893年2月7日の命令とも比較せよ、告示26巻、4頁。

これは全く適切である。というのは、今までこのような制度はないし、現実に建物所有者はどこにも建物改築資金を積立てていないからである。

実際の事実や現存の経済的関係にも合致するとともに、計算上も満足しうる妥当な結果をもたらす見解は次のようなものになる。

すべての建物の使用は、建物がいかなる目的に使用されようとも、常に時間的に一定期間に限られており、その期間を経過すると建物はもはや修繕する価値がなくなり、それ以降使用の可能性はなくなってそのため建築に投下した資本は完全に失われてしまう。この使用期間中に最終的に完全な価値喪失にいたる建築物の漸次的な価値減少が起こる。漸次的な価値減少は、かならずしも均等に進行するとは限らない。反対に、可能性が高いのは、価値損失が、時の経過につれて累進的に増加するということであり、使用期間の最初の数年間あるいは最初の 10 年間の価値減少割合は、最後の数年間あるいは最後の 10 年間のそれよりも少ないということである。他方、それどころか、一時的に価値上昇が起こる場合もある。しかし最終的結果は常に価値の喪失なのである。

ただしその価値減少の進行は、恒常的に反復する実際の管理支出や事業支出にはならないが、納税義務者にとってはこれら支出と全く同じように作用する。程度の差はあっても金額が変わらない期間的事業支出と同様に、最終的全体損失を負担するのは使用期間中に得た年度所得の総額である。固定資本 (Anlagekapital) の損失は、使用期間中に使った現金の事業支出 (Geschäftsausgabe) の合計と同じように、所得の獲得 (Gewinn des Einkommens) (原著 370 頁) と直接の因果関係にある。まさにそれゆえに、課税所得を確定するさい、漸次的に生ずる価値損失を、現実の事業支出 (管理支出、経済支出 (Wirtschafts-Ausgaben)) と同じ扱いをするのが正当であると思われる。

控除割合を計算するために上記から次の 2 点が明らかとなる。

1. 減価償却の基礎とすべき価値額は、使用期間が経過したのちに新建物を建てるために必要な費用を補填する額である必要はなく、そうではなくて、建物の建設又は既存建物の取得のために実際に行った支出の総額、

つまりもちろん土地の価値額を除いて、建物に投資した資本と同じ額でなければならないこと。——土地と土地の価値変動は損耗割合に全く影響を及ぼさない。それゆえ最初の建物所有者であれば新建物の原価（Kosten）を、既存建物の所有者であれば主として有償で取得した場合の取得価格を、減価償却計算の基礎としなければならないということになる。

このことから次のことが出てくる。

2. 固定資本のこの総額は、建物の新築又は既存建物の取得の時点から起算した推定の全使用期間に配分しなければならないこと。この配分は実務上の理由から均等でしかありえない。

以上で基準となる計算要素が与えられたことになる。

これによるならば、たとえば、ある建物が建築完成ないし既存建物の取得の時点から起算して100年使用できるとすると、毎年の控除割合は固定資本の1%の額となり、200年使用できるとすると、1/2%の額ということになる。

最後に、建物の所有者だけが損耗に対する控除を行う権利を有しているのであって、（原著371頁）たとえば家族世襲財産所有者（Fideikommißbesitzer）や建築権者（Superfizar）のように用益権しか有していない者には損耗控除の権利がないのは明らかである。

この原則を実務に適用するのは概して困難なことではない。ある土地を、すでに完成して建っている建物とともに、契約によって両方あわせて1つの価格で取得した場合、その取得価格は、土地と建物それぞれに適当に配分すべきであろう。その他の点では、建物に投資した所有主の資本は、簡単に計数的にも正確に計算できる要素である。さまざまな範疇の建物の使用期間については十分な数の観察が行われているから、使用期間を少なくともほぼ正しく見積ることができる。この点については『ドイツ建築年報』（“Deutscher Baukalender”）（ベルリン、テッヒェ社刊）に印刷されている詳細な表を指示すれば十分であろう。この表は、さまざまな種類の建物について、推定の総使用期間を総原価等と共に

記載している。ただし、この表は、堅牢な石造りの都市住宅用建物に対して、100 年から 200 年しか平均使用期間を仮定していないが、この数字はいくぶん小さいように思われるであろう。今日通常の建築方式による堅牢な石造りの都市多層建築住宅は、私の考えでは、200 年の総使用期間を通常は前提としてよいであろう。

上で展開した原則は、機械の損耗や、農業や営業で継続的に使用しているすべての動産の損耗に対する控除にも適用しなければならない。計算の要素は、ここでもまた、一方では製作価格又は取得価格であり、他方では対象物 (Objekt) の推定使用期間である。使用期間の終了時に残っている物の売却価値は製作 (取得) 価格から控除すべきである。その他の点では、ここで、どのような条件のもとで、法律が課税所得から損耗割合の控除をそもそも許しているのかということのをいま一度思い起こしてみよう。所得税法 9 条 I 項 5 号によれば、所得から、建物等の損耗に対する毎年の控除を行うことができるのは、「それらがすでに事業支出に算入されていないかぎり」である。(原著 372 頁)「…のかぎり」という文言の目的は、それに関する下院の審議から推定できるように、課税所得の確定にさいし二重控除を防止することにある。つまり事業支出を一たん全額控除し、その後この支出でもって取得した事業用対象物 (Betriebsobjekt) の価値の一定割合を償却するようなことを予防するということである。所得を、正規の、いわゆる商人の複式簿記で計算する場合には、このような方法を行う危険はない。というのは、複式簿記では、当該対象物を貸借対照表の積極財産側に記載したときだけ減価償却が許されるからであり、《また支出は》、支出することによって取得ないし製作した物の価値で貸借対照表に記載するなら、そのような支出は事業利益を減らすはずがないからである。しかし法律が予防したいと望む二重控除の危険は、収入と支出の単純な対照によって所得を計算する場合、きっと起こるであろう。これが通常なのはたとえば大規模な農業経営である。事実まさに農場主はしばしば、ただし無意識に、上記の法律規定の違反を行う。広く流布している間違いは、農場主がまず自分の財産を補充するための支



出を全額控除し、次に自己の財産の総価値額から損耗割合を償却してもよいというものである。

さて本研究の結果を商人が業務執行 (Geschäftsführung) で行っている実務と比較するなら、本研究の結果が商人の実務と完全に合致することが確かめられるにちがいない。継続的に使用することになっている動産や不動産を、そのために実際に使用した資本の額で、貸借対照表上評価すること——商法典 31 条や所得税法 14 条の規定に合致している方法<sup>(2)</sup>——が、正しい簿記では普通のことである、ということから出発すると、控除割合の計算は (原著 373 頁) 個々の事業用資産の製作ないし取得のために利用した資本をとにかく基礎において行うということが、当然の結論として出てくる。そしてこのことは実際の商人の業務慣習にも合致している。さらに事業用資産の投資価格を毎年度同額の減価記入を通じて償却する (zu amortisieren) ことも商人の慣行である。複利計算はそのさい商人の実務では全く行われていない。

なお所得税法 9 条 I 項 5 号の規定と 14 条の規定の関係について簡単に論述しておく必要がある。所得税法草案 9 条及び 14 条並びに事業税法草案 (Entwurf des Gewerbesteuergesetzes) の相応する 22 条の規定の審議にあたり、下院と委員会で行われた議論から、たとえばさまざまな見解が表明されたにしても、読み取ることができるのは、上記 14 条で考えられている減価償却が、損耗に基づく控除だけではなく、売却価値 (Veräußerungswert) (市場価格 (Marktpreis)) の変動に基づく価値変動や、債権の額面額と実際の価値との間の差額 (貸倒引当金勘定 (Delkrederkonto)) によって生ずる控除も含めて解釈するためのものであるということである。<sup>(3)</sup>これに含めるべきなのはとりわけ商品や未回収債権の価値に対して行う控除である。

---

(2) この点に関して 1879 年 9 月 9 日の帝国上級商業裁判所の判決 (判例集, 25 巻, 317 頁) が示している鉄道会社の貸借対照表に関する説明を参照されたい。

(3) Sten. Ber. über die Verhandlungen des Abgeordnetenhauses (17. Legislaturperiode, 3. Session, S. 842 u. ff., 859, 861 u. ff., sowie Anlage zu den Sten. Ber. S.1190 u 1191, Drucksachen des Abgeordnetenhauses Nr.70) を参照。



これにより上記 9 条と 14 条の相互関係は、14 条が 9 条 I 項 5 号を完全に含めた規定であるが、内容的には 14 条は 9 条 I 項 5 号よりも広範囲な規定である、というように判断できる。

さて、我々は、ここで示した原則を、土地の実体の一部の活用を目的とする、つまり実体の漸次的な損耗が経営の条件となる、鉱山その他の営利事業の所得計算にも適用できるのかどうか、どの程度適用できるのかを研究する。

1885 年 7 月 27 日の地方税法 (Kommunalabgabengesetz vom 27. Juli 1885) (法令集, 327 頁) は、3 条 2 項で鉱山事業の所得計算にあたり「実体の年々の減少に応じた減耗償却は支出に含める」と規定することによって、鉱物資源埋蔵量 (Mineralmasse) の消費 (Verzehrung) に対する控除を (原著 374 頁) 認めるとはっきり宣言した。

1891 年 6 月 24 日の所得税法には類似の規定はない。それ以前の法, 1851 年 5 月 1 日の法律も, 1873 年 5 月 25 日の法律も, このような規定を設けていなかった。1877 年 1 月 3 日の財務大臣命令 (8 条) では、炭鉱、石切場、泥炭採掘場等では、経営することでそれら実体自体を消費しても、所得査定にさいして、収益の一部を計算から除外することは法律上許されないということを、はっきり述べている。また 1885 年 7 月 27 日の法律施行前の地方税法にも、上記のような減耗償却の規定はなかった。

上級行政裁判所の判決は、所得税法を基に出した複数の判決の中で、上で引用した 1885 年 7 月 27 日の法律《地方税法》の 3 条 2 項が示した法規範の内容を、国税として納税義務ある所得そのものを計算するさいにも、適用可能と見なししていた。その理由として、所得税法草案の審議で、邦議会の下院並びに両院の委員会において、前掲 3 条 2 項に含まれている原則を所得税法の課税所得計算にあたり適用しなければならないということについて、政府代表者側がはっきり

---

(4) 1893 年 4 月 4 日の上級行政裁判所の 2 つの判決 (国税関係の判例集, 第 1 巻, 331 頁及び 338 頁) 並びに同日の一判決を参照されたい。後者は財務省から税額査定当局へ特別印刷物として通告されているものである。

と認めていたということを一致してあげている。これら判決の内容から見て、上級行政裁判所が、1888年12月19日付の判決（判例集、17巻、128頁）の中で地方税法の3条以下の法規範を解釈したように、この法原則を適用可能と見なすことについては全く疑問の余地がない。

鉱物資源埋蔵量の減少に対応する減耗償却割合を知るには、税額査定基準となる個々の営業年度ごとに何らかの算術割合を設定して行わなければならない。（原著375頁）この算術割合は、当該営業年度の減耗償却額と「実体全体の価値との割合として、具体的には、年度の初めの実体の鉱物資源埋蔵量に対する当該営業年度の採掘量の比率として」計算する。実体全体の価値、すなわち賦与採掘区域（Verleihungsfeld）にある鉱物資源埋蔵量の価値の算出は、営業年度の年度採掘量の純価値と将来の全部の採掘量の純価値《の合計》から、将来の年度採掘量を現在価値に割り引くときの割引利子（Diskont）を控除して行う。したがって実体全体の現在価値は、——鉱山事業の普通利子率と複利計算を前提にすると——現在の年度収益と同等で、発掘期間中は継続して支払われる利子（Rente）を現在獲得できる資本と同じだということになる。

この計算方法は、引用した上級行政裁判所の判決が確かに証明しているように、地方税法3条の規定の思想を正確に再現しており、同法3条が考えている減耗償却の特徴を明瞭に示している。実際は、これは所得税法9条I項5号とは全く異なる種類の減価（耗）償却なのである。地方税法の減耗償却が基礎にしている見解は、1877年に邦議会で提出された当該法律草案の理由書から分かるように、採掘区域内にある鉱物資源実体——この実体の価値は鉱山事業で費やされた資本とは区別すべきである。——は、鉱山を経営することにより継続的に減少し、漸次的に消費されるということ、したがって資本の一部が毎年の事業収益の中に常に隠れているということである。言い換えると、地方税法3条の中にある原則は、毎年の事業収益のうち一部だけを所得と見なし、これに対して他の部分すなわち毎年の実体減少に相応する部分は資本と見なさなければならない、ということなのである。

上記 1888 年 12 月 19 日の判決が設定した命題の適用が実務上どのように形成されたのか、また当然の帰結としてどのように形成されなければならなかったのか、を確定することは、大いに興味あるところである。実務に適用できるかどうかに関しては、次のような事実と考慮が重要となる。減耗償却割合を算定するときの基礎となるべき要素としては、(原著 376 頁) 唯一の要素——年度採掘量——に限って数量的に正確に決定でき、それともう一つの要素——賦与採掘区域内の埋蔵鉱物資源量——に限って地質学の調査を基に近似的な正確性で見積もることができる。これ以外の要素はすべて常にわからず、一部は純然たる擬制の要素から成る。擬制の要素としては、鉱山事業での普通利子率 (üblicher Zinsfuß) と同様、将来の年度採掘量の価値がある。将来の年度採掘量が現在とずっと同じであるという仮定が正しく、正当であるとしても、年度採掘量の純収益の価値が、20 年、50 年、そしてそれ以上にわたって常にずっと同じであると、どうして仮定できるのか。というのは、我々の時代を支配している経済関係では、鉱物——鉄、石炭、銀——の価格が変動するのと同じように、採掘費用も、わずか数年のあいだに著しい変動を被っており、半世紀もたつと経済生活全体の基礎は完全な革命を経験するからである。さらに、わずか 20 年という将来期間をとってもその間利子率がずっと同じだと仮定できるのか。鉱山に投下した資本に対する普通利子率が現在いくらであるということを、そもそも確実に言えるのか。

このことから、1888 年 12 月 19 日の上級行政裁判所の判決が設定した理論は、そもそも実務では適用が困難だということが明らかとなったにちがいないし、事実いづれにしても実務の中では、問題となっている減価 (耗) 償却の計算では、著しく不確実で不公平なのである。

さらに当該判決を基準に計算した減耗償却額は、通常の状態のもとでは、常に鉱山の年度総収益のうち非常に大きな重要な部分を常に吸収してしまうことが判明した。これは次の例示から明らかである。

1. ある鉱山事業で、次の条件を前提とすると、
  - a) 企業の継続年数 50 年

b) 年度純収益 10,000 マルク

c) 利子率 6%

(原著 377 頁) 上級行政裁判所が設定した規準に基づき、周知の数学の公式によって、鉱物資源の実体の現在価値は 157,619 マルク、毎年の減耗償却割合はその 50 分の 1、すなわち 3,152 マルクとなる。

2. 同じく 10,000 マルクの収益を仮定するが、30 年の推定採掘期間という条件では、6%の利子率を基礎にすると、実体価値は 137,648 マルク、減耗償却割合はその 30 分の 1、すなわち 4,588 マルクとなる。

3. 同じ収益額、同じ利子率だが、採掘期間が 10 年という条件では、減耗償却割合は 7,360 マルクとなる。利子率 10%、採掘期間 10 年、同じ収益額という条件では、6,145 マルクになるだろう。

さて上級行政裁判所の判決によると、当該事業年度の初めの鉱物資源埋蔵量と、その時点の埋蔵量の価値総額を常に問題とすべきことになるから、前記 1888 年 12 月 19 日の判決の規準を適用し、利子率を 6%とすると、鉱山を掘り尽くすまでの最後の 25 年間は、減耗償却割合は、すべてのケースにおいて、純収益の半分以上を吸収してしまう。最後の 5 年から 10 年間はもはや課税どころの話ではないのである。

ところが前記判決が認めた減耗償却方法の適用に反対する決定的理由がまだいくつかある。これらの理由は純粋に法律上のものであり、法律上の理由付けに関係する。つまり所得税法に基づいて出された前記上級行政裁判所判決が、鉱山の減耗償却を、地方税法を基準にして認められるものと見なすという理由付けが問題なのである。

まず述べておかねばならないことがある。それは、所得税法に対する財務大臣の執行命令 (Ausführungsanweisung) (20 条) が、実体減少に相応する減耗償却を、本稿で論究した 1888 年 12 月 19 日の上級行政裁判所の判決を明文をもって指示して承認しているという理由だけで、現在の問題の法律関係の部分は解決済だと宣言したいのであれば、正しくないであろうに、ということである。財

務大臣は、(原著 378 頁) 所得税法 (85 条) によって法律執行の委任を受けている。つまり執行のための行政規則 (Verwaltungsvorschrift) や命令 (Anordnung) を出す権限を与えられている。しかし財務大臣は、形式的あるいは実質的な租税法の問題——本稿が論じているのは実質的な法律問題である。——で、法律自体がそういう趣旨の権限を大臣に付与していないかぎり、一般的拘束力を有する法規範 (allgemein-verbindliche Rechtsnormen) を与えることはできない。後者は、たとえば《所得税法の》20 条 6 項と 24 条にみられる。たとえ所得税法執行命令が実質の法律的な規定を与えているとしても、その意味は、これら規則は個々のケースについて租税委員会で委員会の議長が主張しているそうだ、という程度であるにすぎない。それは、上級行政裁判所の判決と同様に、財務大臣の命令の中に現れている見解にも一致するものである。したがって本稿で考察している上級行政裁判所の判決も、本来的には執行命令の 20 条の規定を根拠とするものではない。

上級行政裁判所の判決の理由付けの核心は、むしろ主として、所得税法草案をめぐる邦議会と委員会の審議中に、地方税法 3 条の法原則を国税の所得税の事例にも適用しなければならないと、政府代表の側が明言をもって認めたとあるところにある。<sup>(5)</sup>したがって、ここでは、下院と委員会の審議内容から重要なものを簡単に報告しよう。

所得税法草案の予備審議のために設置された下院の委員会の報告書 (印刷物 75 号, 速記報告の付録 1,262 頁) から、委員会内部では、草案の 9 条 I 項 5 号に関して、次のような文言を 5 号に付加するという動議が提出されたことがわかる。

並びに鉱山事業及び実体減少を伴う類似の事業では、毎年の実体減少に  
 相応する減耗償却

---

(5) Stenographische Berichte über die Verhandlungen des Abgeordnetenhauses, Session 1890 / 91, Seite 844, sowie die Kommissionsberichte Nr.75 der Drucksachen des Abgeordnetenhauses, Session 1890 / 1891, und Nr.77 der Drucksachen des Herrenhauses, を参照。

この動議は採択されなかったが、(原著 379 頁) 財務大臣は、特に鉱山について、地方税法が規定しているのと同じように法律を運用すべきであると表明した。

総会での法律草案の第 2 回目の審議の前に、フォン・ティーデマン (ボムスト) 議員は、9 条 I 項 5 号を次のように表現するという動議を提出した。

価値減少の適切な考慮に一致する規則的な毎年の減価 (耗) 償却

ティーデマン議員は、総会での動議の理由として、政府案の 5 号の表現では狭すぎるためだとした。特に、適法と見なされる、1885 年 7 月 27 日の地方税法が鉱山のために規定している減耗償却を、5 号の表現ではその中に含まないことになるという。しかし、このような《地方税法の》減耗償却を認めることが法律の意図だということについて、明確な確認が必要であるという。

政府代表側は修正動議に異議を唱えた。理由は、要約すると、提案の表現では一般的すぎるということ、つまりフォン・ティーデマン議員の動議は営業所得の計算のための規則ならおそらく問題はないが、すべての所得の計算にはふさわしくないという。

これに応じて一議員が政府提案に賛成の発言を行ったのち、フォン・ティーデマン議員は自らの動議を本稿には関係ない条件をつけて撤回した。しかしフォン・ティーデマン議員も他の議員 (Dr. リッター議員) も、今ここで政府代表者側が委員会で示した鉱山に関する説明を再度行うことが望ましいと発言した。これをうけて財務大臣は口頭で次のような説明を行った。

議員諸君、私は、委員会で、本提案自体が地方緊急税法 (Kommunalnotsteuergesetz) で設けられている規定と一致しており、本法律も、この点で、これは Dr. リッター議員が提起した問題であります、とくに鉱山について地方緊急税法が規定しているのと同じように運用すべきであると説明しました。ここでは同じ説明をくり返すのみであります。それ《地方税法》は (原著 380 頁) 法案の観点と正確に一致しております、というのは、これは鉱山経営にさいしての実体の減少のことだ

からであります。

前掲 9 条 I 項 5 号の規定はのちに法律となったのと同じ表現で最終的に採  
択された。

ただし、このような審議の結果から、今や結論としてまとめることができ  
るのは、所得税法草案の起草者が、《所得税法》9 条 I 項 5 号で、鉱山事業に  
ついて地方税法 3 条 2 項の意味における実体減耗償却も適法にさせたいと、  
言いたかったということである。しかし、前掲《所得税法》9 条の文言を政  
府代表が説明したように解釈してもらいたいということに関して、たとえ立  
法のすべての要因内では (innerhalb aller gesetzgeberischen Faktoren) 了解  
があるとしても、所得税法 9 条 I 項 5 号の解釈は、法律草案の起草者又は立  
法者自身の言おうとしていたことが、法律の中でなんらかの形で十分に表現  
されているのかどうかという問題に、どうしても立ち帰らざるをえない。

本研究の著者はこの問題を否定することに疑問をもたない。

我々が、前掲《所得税法》9 条では損耗に基づく控除だけが問題となっ  
ているということ、これに対し地方税法 3 条の実体減耗償却は損耗控除と全く  
性質の異なるものであるということを思いうかべるなら、前掲《所得税法》  
9 条の本文が、引用した財務大臣の説明を裏付ける表現であるとは主張でき  
ない。また欠落している法律文言を、財務大臣の説明で代替できるものでも  
ない。

しかし、所得税法 14 条の内容で適用されることは全く同じものであり、地  
方税法 3 条 2 項に含まれる法原則は現行の国税法律には存在しないというこ  
とになる。

この解釈はさらに別の主張でも支持される。

所得税法によって廃止となった 1851 年 5 月 1 日の法律 30 条は、所得税法  
9 条 I 項 5 号とほとんど文字通り同じことを述べていた。この 30 条が、(原  
著 381 頁)それが鉱山の実体に基づく減耗償却も認めようとしているとは、  
全く解釈されなかった。所得税法 9 条 I 項 5 号の規定は、前の 1851 年の法



律 30 条と異なる解釈を許してはいない。さらに所得税法草案理由書（47 頁）の中で、前掲 30 条を指示した上で、9 条 I 項 5 号の規定が、現存の権利（bestehendes Recht）に一致していることが明文をもって強調されているのである。それ以来一般に承認されてきた旧法 30 条の解釈が正しかったのであれば、ここで反駁した所得税法 9 条の解釈は正しくないはずである。

このような法的状況では、著者の考えによれば、上級行政裁判所の減耗償却計算の基礎を完全に放棄し、具体的な事実に基づく計算を構築する場合にだけ、問題の実務的な解決が可能となる。

さて鉱山の建設に投下した資本、すなわち鉱山の全部の設備や施設（Einrichtung）、事前のボーリング、場合によっては鉱山の購入や拡張、これらのために実際に行った支出の総額が、鉱物資源埋蔵量を掘り尽くす瞬間に、その効用、つまり収益を生み出す力を失うということは、事実である。鉱山の固定資本（Anlagekapital）の収益獲得能力がこのように漸次的に破壊されていくのは、住宅に投下した建物所有者の固定資本や、工場所有者の工場建物が、一定の長い年月のあいだに被る効用の漸次的な破壊と全く同じである。したがって所得税法 9 条 I 項 5 号の規定によって固定資本を規則的な毎年の減耗償却の形で償却することが、建物所有者や工場所有者に許されるなら、全く同じことを鉱山所有者にも適用しなければならず、しかも類似のことを償却割合の計算にとっても個々に基準とすることができる。

したがって減耗償却計算の要素は、1 つは鉱山所有者が実際に支出した鉱山の原価（Kosten）の総額であり、もう 1 つは採掘区域の鉱山の推定採掘期間である。鉱山の固定資本（Grundkapital）と呼ばれるべき原価の総額に含まれるのは、賦与採掘区域の試掘費用、鉱山の設備費用、立坑や横坑の建設費用その他地上や地下の各種建築設備の費用、有償契約で鉱山を取得した場合には購入支出、そして拡張したときは（原著 382 頁）その支出である。他方、これから除外するのは、鉱山事業全体の期間より役立つ期間が短いと仮定されるべきであるような、つまり利益を計算するときに特別の減耗償却を

行うような、持続して経営活動の用に供する対象物 (Objekt) の費用である。このような例としては、持続して経営活動の用に供する動産や土地から分離できる資産 (機械、器具等) とすべきだろう。

鉱物資源埋蔵量を掘り尽くしたあとも、鉱山の何らかの構成要素、たとえば土地に価値がなおあるなら、この価値額は、減耗償却計算の基礎となる固定資本を決定するときには、計算外としなければならない。さらに前掲 9 条自体から自明であるように、すでに費用 (Kosten) として事業支出に含めて計算した事業用資産 (Betriebsgegenstände) については、減価償却は許されない。

利用期間は、年度余剰がすぐに獲得されるかどうかにかかわらず、鉱物の採掘がはじまる時点から計算しなければならず、後に鉱山を購入したときは購入時点から起算する。利用期間は、賦与採掘区域の鉱物資源埋蔵量を掘り尽くすことによって終る。

償却すべき固定資本を利用期間全体に配分する場合、毎年の採掘量は恒常的に同じにはならず、変化するという事実を考慮しなければならない。そのため固定資本の償却は毎年度同額で行うことはできない。むしろ、各営業年度の減耗償却額は、最初の、ないし鉱山取得時の鉱物資源の全埋蔵量に対する当該営業年度の採掘量の割合で決定すべきである。たとえば、この割合がある年度に 50 分の 1 なら、当該年度は本稿で論じた意味での固定資本の 50 分の 1 を償却しなければならない。この方法なら、鉱物資源埋蔵量が正しく見積もられている限り、鉱山を掘り尽くした時点で、全部の固定資本が償却済みであることになる。

上で展開した原則は、鉱山の単独所有者や、(原著 383 頁) 鉱山所有権を他人と共同で所有している人も、鉱山会社 (Berggewerkschaft) (昔の法律の組合) で共同所有者と結合関係を有しているかどうかにかかわらず (1856 年 6 月 24 日一般鉱山法 (Allgemeines Berggesetz vom 27. Juni 1865), 133 条), 課税所得計算に適用できる。ところでこの原則による減耗償却が、所得税法

1条4号記載の人的会社（Personenverein）に、鉱山所有者として、鉱山事業からの所得が前掲16条に従い課税される場合にも、認められることに疑いはない。このことは、これら人的会社にとっては、分配された配当、負債償還、改良等に支出した額の総額が無制限ではなく、前記《所得税法》16条の意味に従うと、実際に獲得した事業利益の最高額までしか所得と見なさないというかぎりにおいて、重大な意味をもつ。

さらに、本稿で提起した規則は、鉱山だけでなく、他に土地の実体の一部分を活用することが目的の事業にも適用できる。このほかにも適用領域は広く、最終的には、一定時間の経過とともに価値がゼロとなる経済財を所有することで、所得を獲得するすべての事業に適用可能である。このような経済財の例は、たとえば法律上一定の期間と結びついた特許権がある。

さてこれまでの説明で主張した所得税法9条I項5号の規定の解釈を、1888年12月19日の上級行政裁判所の判決が示している計算方法及び1893年4月4日の判決で表現されている見解と比較すると、双方の異なる見解の間にある相違の重点がどこに基因しているのか、簡単に明らかとなる。1888年12月19日判決の計算方法の基礎は、鉱物資源埋蔵量のその時々価値であり、本稿で主張している減価（耗）償却計算の基礎は、鉱山の全設備ないしそれを取得するために所有者が実際に支払った支出の総額である。

この支出総額は確実な数字で正確に決定できるという状況によって、まさに、それを基にした計算方法が、確実に公平な実務での運用を保証することになる。この点に決定的な重点をおかなければならないのである。

訳注1：本稿はヴィルモフスキー (B. von Wilmowski) の1895年論文 (Die Abschreibungen für Abnutzung von Gebäuden, Maschinen, Betriebsgeräthschaften u.s.w. sowie für den Verbrauch der Substanz der Mineralmasse eines Bergwerks nach den Bestimmungen des Einkommensteuer-Gesetzes vom 24. Juni 1891. in: *Verwaltungsarchiv. Zeitschrift für Verwaltungsrecht und Verwaltungsgerichtsbarkeit*, Bd.3, 1895, SS.366-383.) の翻訳である。

ヴィルモフスキーの理論は会計学史上動態論の先駆者として位置づけることができると考える。1891年プロイセンの所得税法が成立したところ税務当局は固定資産の減価償却を取替資金の調達方法であると考えていたようである。ヴィルモフスキーは論文の中で所得税法の減価償却方法に関する命令 (1892年2月3日の財務大臣命令 (Zirkularverfügung des preußischen Finanzministers vom 3. Februar 1892)) を批判して、固定資産の減価償却は、取替資金の調達方法ではなく、毎年の収益に対応するように取得原価を耐用期間に配分する手続であると主張した。ヴィルモフスキーの理論は、20世紀初頭にシュマーレンバッハが提唱した動態論の考え方と同じであり、この意味でヴィルモフスキーはいわば動態論の先駆者と位置づけることができる。

ヴィルモフスキーは、著作『1891年6月24日のプロイセン所得税法コンメンタール』(B. von Wilmowski, *Kommentar zum Preußischen Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891*, Breslau 1896, S.XIV) によると、シュレージェン州 (Provinz Schlesien) の2つの郡 (Kreis) で税額査定委員会の委員長として4〜5年間活動していたという。論文執筆時の職位はラティボル (Ratibor) の上級行政官 (Regierungsrat) であった。

ヴィルモフスキー論文の日本語訳は1958年に浅羽二郎訳「V・ウィルモウスキー『減価償却論』」(『同志社商学』10巻1号, 57-69頁) として発表されている。浅羽二郎訳は「<http://com.doshisha.ac.jp/shogaku/pdf/01010004.pdf>」で閲覧できる。

訳注2：ヴィルモフスキー論文及び関連資料で入手できたものはpdfファイル形式でネット上に掲載している。URLは「<http://www.eco.wakayama-u.ac.jp/~ykawabat/ykawa/statuten/statutenTop.htm>」である。

トップ頁の下部にあるデータベースの一覧中から「[7] 会社法・租税法・判例他 (HTML版)」をクリックし、さらに必要文献をダブルクリックするとダウンロードできる。本稿の関係資料として次のものを掲載している。

1. 1865年6月24日のプロイセン普通鉱山法 (Allgemeines Berggesetz für die Preußischen Staaten, vom 24. Juni 1865.)
2. 1873年5月25日の階級税及び階層別所得税の導入に関する1851年5月1日の法律の改正のための法律《1873年5月25日の階級税及び階層別所得税法の改正法》(Gesetz wegen Abänderung des Gesetzes vom 1. Mai 1851, betreffend die Einführung einer Klassen- und klassifizierten Einkommensteuer, vom 25. Mai 1873)
3. 1879年9月9日の帝国上級商業裁判所判決 (Erkenntniß des Reichs-Oberhandelsgerichts vom 9. September 1879)

4. 1884年7月18日の株式合資会社及び株式会社に関する法律《株式法改正法》  
(Gesetz, betreffend die Kommanditgesellschaften auf Aktien und die Aktiengesellschaften, vom 18. Juli 1884)
5. 1885年7月27日の所得に課せられる直接地方税の徴収に関する諸規定の補充及び改正に関する法律《プロイセン地方税法改正法》(Gesetz, betreffend Ergänzung und Abänderung einiger Bestimmungen über Erhebung der auf das Einkommen gelegten direkten Kommunalabgaben, vom 27. Juli 1885)
6. 1888年12月19日のプロイセン上級行政裁判所判決《鉱山会社の実体の損耗に対応した減耗償却についての判決》(Erkenntniß des Preußischen Oberverwaltungsgerichts vom 4. April 1893)
6. 1891年6月24日のプロイセン所得税法 (Einkommensteuergesetz, vom 24. Juni 1891.)
7. 1892年2月3日のプロイセン財務大臣の回状命令 (Zirkularverfügung des preußischen Finanzministers vom 3. Februar 1892, in: Passow, Richard, *Die Bilanzen der privaten und öffentlichen Unternehmungen*, Bd. 1, 1921, S.207)
8. 1893年4月4日プロイセン上級行政裁判所の判決 (Erkenntniß des Preußischen Oberverwaltungsgerichts vom 4. April 1893)
11. ヴィルモフスキー稿「1891年6月24日の所得税法の規定による、建物、機械、事業用什器等の損耗及び鉱山の鉱物資源の実体消費に対する減価（耗）償却」（1895年）(B. von Wilmowski, Die Abschreibungen für Abnutzung von Gebäuden, Maschinen, Betriebsgeräthschaften u.s.w. sowie für den Verbrauch der Substanz der Mineralmasse eines Bergwerks nach den Bestimmungen des Einkommensteuer-Gesetzes vom 24. Juni 1891, in: *Verwaltungsarchiv. Zeitschrift für Verwaltungsrecht und Verwaltungsgerichtsbarkeit*, Bd.3, 1895, SS.366-383.)